

製造指図書のもつ原価計算上の性格と機能

佐 藤 好 孝

1 製造指図書の原価計算上の性格とその意義

I 製造指図書の原価計算上の性格

製造部に製品の製造または特定の作業（例えば、修繕作業・その他）を命令する書式としての製造指図書（Fertigungsauftrag: production order）は、製造作業上あるいはまた原価計算実施上極めて重要な書類である。^{注1)}では、このように製造作業ならびに原価計算実施上のよりどころとなる製造指図書は、いかなる場合に発行されるのか。これには各種の場合が考えられるが、そのうち主要なものを列挙すれば、大体次のようである。

- 1）当該企業の事業目的としている完成品（例えば、自動車メーカーであれば自動車：造船業であれば船舶）の一定数量の生産が行なわれる場合。
- 2）当該企業において自家使用ないし消費される建物・機械・工具などのいわゆる経営内部給付の製造または修理が行なわれる場合。
- 3）製品の試験研究あるいは試作が行なわれる場合。
- 4）仕損品の補修または代品の製作が行なわれる場合。

こうした場合に発行される製造指図書は、その指図書のもつ基本的な性格から分類すれば、特定製造指図書（special production order）と継続製造指図書（standing production order）という2つの型の指図書に大別される。^{注2)}

1. 特定製造指図書の原価計算上の性格

ここに特定製造指図書（図1-1）とは、異質の特定作業または製品の原価

注1）製造指図書は、生産技術担当部門の要である生産管理部ないし工務部で作成・発行される。

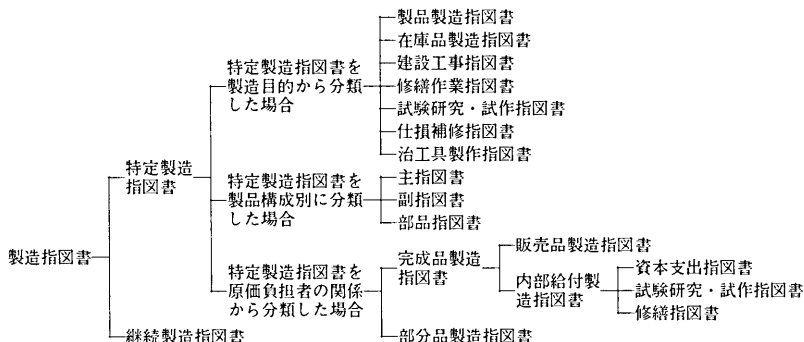
を、それぞれ明確に区別して原価を集計把握する必要のある場合に発行される指図書をいう。したがって、この指図書は、非同質的ないし異質の製品 (inhomogene-od.heterogene Leistungen) を個別生産 (例えば、特殊機械工業・造船工業・土木建築業・その他) ならびにロット生産 (例えば、印刷業・出版業・家具製造業・その他) するような生産形態、すなわち個別原価計算形態の原価計算が適用されなければならぬような性格をもった作業、または製品の製造を行なう場合に発行される。

図 1-1

特 定 製 造 指 図 書	
型 _____	製造指図書No _____
様 式 _____	出荷指図書No _____
数 量 _____	完成予定日 _____
注文先 _____	着 手 日 _____
摘 要：	完 成 日 _____
	契 約 価 格 _____
仕様書：(材料明細表 No _____	作業手順表 No _____)

こうした個別原価計算法の特徴は、1つの経営の各作業ならびに製品ごとの単位原価が、付加計算法 (Zuschlagsrechnung)、つまり加算計算法 (加法) の手法に基づいてそれぞれ集計 (直接材料費+直接労務費+製造間接費) され

注2) この製造指図書は、さらに次掲の図示のように、各種の観点から種々に分類することができる。



る点にある。このため、この指図書の発行には、原価の集計のための「対象区画（製品区分）」が、例えばA特殊機械とB特殊機械、タンカー船と客船といった具合に、明確に個別化していることならびにその製品が仕掛なく完了するというのがその前提条件となっている。そうした意味では、この指図書は、各特定の作業または製品の製造が完了すれば、自動的にその命令の効力が消滅するという性格をもった命令書である。かかる関係から、個別原価計算では、この特定製造指図書に付される指図書番号が、すべての原価要素を区分・集計する指標の役割を果たす。このため、個別原価計算は、一名「指図書別原価計算」（Auftragskalkulation）ともいわれる。

2. 継続製造指図書の原価計算上の性格

ここに継続製造指図書とは、同種作業または同種製品の生産が、反復・連続して長期間継続して行なわれる場合に発行される指図書をいう。したがって、この指図書は、同質的製品（homogene Leistungen）または大量製品（Massenleistungen）を単一生産（例えば、製粉業・ビール醸造業・その他）ならびに組別生産（例えば、既製被服類製造業・自転車製造業・その他）するような生産形態、すなわち総合原価計算形態の原価計算が適用されなければならぬような性格をもった作業または製品の製造を行なう場合に発行する。^{注3)}

前者の単一生産（Einproduktfertigung）、つまり単一種類の製品（例えば、ビール・その他）を反復・連続して長期に量産している事業場では、単純総合原価計算の手法が適用される。この総合原価計算法の特徴は、製品の単位原価（例えば、生ビールであれば一樽の原価）の算定に、一定期間の完成品原価総額をその期の完成品数量で除して算定するいわゆる分割計算法（Division-srechnung）を適用するところにある。そこで、この計算法のもとでは、完成品原価と完成品数量とが一定の同一期間に帰属していることが、この計算法

注3）わが国で総合原価計算を採用しているところでは、継続製造指図書に代って、製品原価を集計するために、事前に原価費目に一定の番号を付したいわゆる「常置番号」（standing order）によって処理されることが多いようである。だが、もちろん総合原価計算を適用している企業でも、戦略的計画生産ないし計画生産が実施されているところでは、指図書番号・品名・品目・生産数量・着手日・完了日などを指示した継続製造指図書を発行するのが通常である。

の前提条件となる。したがって、ここでは、「期間区画」(kalendermässigen Abgrenzung), つまり一原価計算期間が必ずしも1ヵ月である必要はなく、それが恒常的に一定期間であれば足りる。そのため、この計算法のもとでは指図書の指示数量は、原価計算とは直接的な関係をもたない。かかる関係から、この継続製造指図書は、もはや個別原価計算における特定製造指図書が果しているような製品原価の集計のための指標的性格をもっていないのが現実である。

これに対して、組別生産 (Sortenfertigung), つまり同一設備で異種の標準製品を組別に反復・連続的に長期に量産している事業場 (例えば、既製被服工業・自動車工業・自転車工業・食品工業・電気工業・その他) では、組別総合原価計算が適用される。この総合原価計算法の特徴は、各組別製品への原価の集計に当って、一定期間の製造費用を、各組別製品に直接結びついて発生する組直接費 (Sorteneinzelkosten) と各組別製品に共通的に発生する組間接費 (Sortengemeinkosten) とに分け、組直接費は個別原価計算の場合に準じて各組別の製造指図書 (各組別製品) に直課し、組間接費 (組間接材料・組間接労務・組間接経費) はこれを適当な配賦基準 (例えば、予定直接作業時間) に基づいて各組に配賦するところにある。したがって、この計算法のもとでは、完成品原価と完成品数量とが、一定の同一期間 (別に1ヵ月である必要はなく、恒常的に一定であれば足りる) に帰属するといういわゆる「期間区画」と各組別製品が個別化 (例えば、男性用自転車・女性用自転車・子供用自転車) しているといういわゆる「対象区画」が明確になっていることが、この計算法の前提条件となっている。

このため、組別総合原価計算は、一般に、計算技術的観点から、付加計算手法を適用した個別原価計算思考と分割計算手法を適用した総合原価計算思考との混合形態的性格をもった計算法であるといわれてきた。継続製造指図書 (Fortsetzung-Fertigungsauftrag) というのは、本来的には、反復・連続的に長期間継続して量産している事業場、例えばビール工場のように仕掛品が時間的に間断なく加工されるいわゆる単種大量生産 (einheitlich Massenfertigung) 形態の工場が発行される製造指図書のことをいうのである。ところが、

この組別生産形態の場合に発行せられる継続製造指図書は、反復・連続的に長期間継続して生産される製品の生産数量をロット (Serien) ごとに区切って生産することを指示する指図書であるが、その反復性・連続性という点からみて、本来的な継続指図書 (Fortsetzungsauftrag) の性格を備えているところから、これを継続製造指図書と呼んでいる。そこで、上述のような1つの典型的な組別生産形態を前提に考えた場合、一般論的には、個別原価計算の場合の特定製造指図書のように、原価要素の区分・集計が製造指図書番号 (Fertigungsauftrag- Nr) 別に行なわれなくて、計算の性格上製品種類別に区分・集計されることになる。

だが、この組別総合原価計算の場合の製造指図書は、その適用業種における製品の性格 (Leistungs- Charakter) の相違によって、継続指図書とはいっても、その性格の変化と異なる意味合をもってくるので、これを上述のように一般論的に1つの典型的な生産形態を対象に、抽象化ないし固定化して一律に規定することにはいささか問題がある。というのは、缶詰工場における鮭の缶詰・牛肉の缶詰・密柑の缶詰・桃の缶詰などのように、材料も違い、その形状・大きさ・品質なども違う、いうならば組別製品間の類似性 (Verwandtschaft) が少なく、またその反復性が非常に不規則な企業では、ロット別生産 (Serienfertigung) ^{注4)} 的性格が強くなり、原価要素の区分・集計も個別原価計算的手続によって指図書別に行なわれる。そうならば、形式的には、この組別の製造指図書は、継続指図書であっても、実質的には特定製造指図書の性格をもつものとなる。

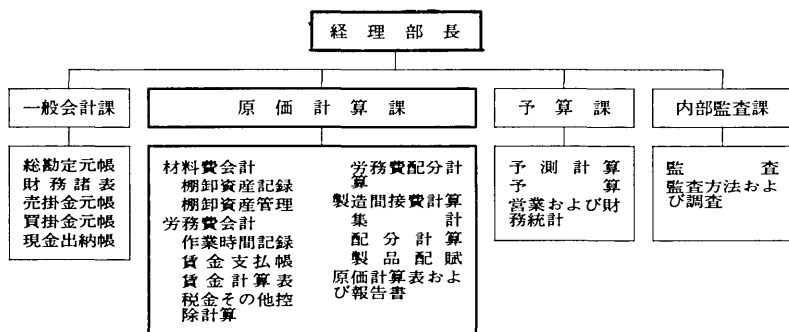
Ⅱ 製造指図書の経営活動上の意義

これまで、それぞれの製造指図書 (特定製造指図書・継続製造指図書) が、原価計算上もつ性格を中心にみてきた。そこで、次に、仕様書 (材料明細表・作業手順表) などの付属添付書類を含めた意味での製造指図書がもつ、い

注4) 組別生産 (Sortenfertigung) とロット別生産 (Serienfertigung) との相違は、周知のように、これを端的に区別すれば、前者の組別生産の場合には、数種の類型製品が生産された反復製造期間が長期的であるのに対して、後者のロット別生産の場合には、数量的に限定された単一製品が生産され、また反復製造期間が一定期間に限定されているという点にある。

ま1つの側面について考えてみる。それは、この製造指図書が、生産活動上ならびに原価計算実施上別の極めて重要な役割を果たすということである。工企業の1つの主目的は、製品の生産活動にある。この製品の生産活動は、いうまでもなく、この製造指図書の発行によって初めて活動が開始され、また工場の現場責任者に対して原価要素である材料・労働・経費を消費して作業または製品の生産を行なう執行権限が付与される。このようにして、この製造指図書は、生産活動の1つの軸となり、一方では各種予算（例えば、製造予算・材料購入予算・その他）ならびに各種作業管理計画（例えば、工程計画・手順計画・日程計画・その他）などの作成に役立ち、他方では各種の報告書（例えば、材料出庫報告書・作業時間報告書・出来高報告書・その他）の作成活動が開始されるなど重要な役割を果たすことになる。これと同時に、原価計算係は、当該指図書に関する原価の区分・集計のための執行権限が付与され、次掲の図1-2のような業務分担にしたがって原価計算業務を開始し、また原価計算表（cost sheet）を準備する。

図 1-2



このように、原価計算実施のための基礎条件となっているこの製造指図書は、原価計算の研究上避けては通れない数多くの意味・内容を含んだ重要な書類であることを知るべきである。

注5) 山辺六郎著「管理会計」千倉書房、62頁。

2 製造指図書のもつ給付関連性と原価管理の機能

I 製造指図書の給付関連性の機能

ここに製造指図書の給付関連性の機能とは、製造指図書が、製品生産のために使用される財貨価値（材料費・労務費・経費）の消費としての原価とそこで生産される製品とを結びつける橋渡しの役割を果たすことをいう。

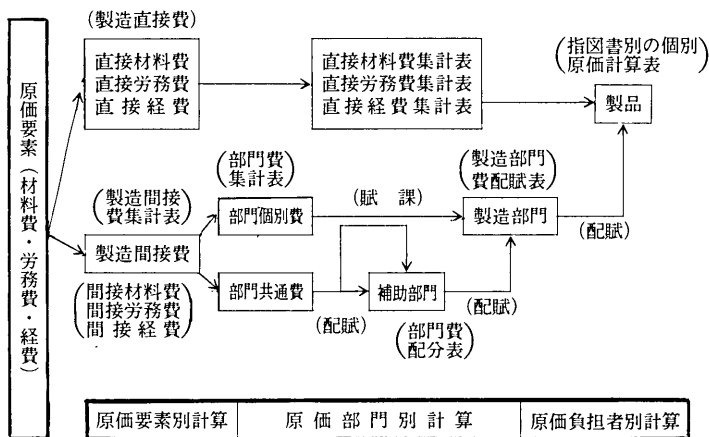
わが国「原価計算基準」は、「原価の本質」の項で「原価計算制度において、原価とは、経営における一定の給付にかかわらせて、把握された財貨または用役の消費を、貨幣価値的に表わしたものである」と規定している。この規定の「…一定の給付にかかわらせて」というのが、正にここでいう「給付関連性」のことである。だが、これを裏を返していうならば、経営における財貨価値の消費が、原価として認識されるためには、経営における一定の給付（製品）に関連したものでなければ、これを原価として認めないということを表わしている。では、この製造指図書が、「給付関連性の機能」を果たすとは、一体具体的にはいかなることをいうのか。

1. 特定製造指図書の給付関連性の機能

個別原価計算において発行される特定製造指図書の給付関連性の機能とは、そのチームの野球選手の背番号がその選手を代表するように、この特定製造指図書に付された指図書番号は当該製品を代表するので、この指図書番号を指標ないし手掛りとして、一定の給付にすべての原価要素が区分・集計されることをいう。

部門別個別原価計算では、原価要素別計算を通じて、次掲の図2-1のように、すべての原価要素が製造直接費と製造間接費とに分けられ、一定の給付（製品）を代表するそれぞれの指図書別の「個別原価計算表」に区分・集計される。

図 2-1



- イ) 製造直接費と給付関連性： 直接材料費ならびに直接労務費は、材料出庫票ならびに作業時間報告書の製造指図書番号記入欄にその製品を代表する指図書番号（例えば、A製品の101番・B製品の102番）が記入してあれば、これをそれぞれ指図書番号別に分類・整理し、上掲の図2-1に示すように直接材料費集計表・直接労務費集計表を通じて、各指図書番号別の「個別原価計算表」の直接材料費欄・直接労務費欄にそれぞれ記入するといった具合にして関連づけられる。また、直接経費（例えば、A製品の設計費・外注加工費：B製品の特許権使用料・試作費・その他）については、経費明細表から指図書番号別に分類・整理された直接経費集計表を経て、同じく各直接経費欄に記入するといった具合にして関連づけられる。
- ロ) 製造間接費と給付関連性： 製造間接費は、製造直接費のように製造指図書番号という手掛りをもたないので、指図書番号別に区分・集計することができない。そこで、消費原則における「間接費の直接費用化原則」（Grundsatz der direkten Kostenzurechnung）の計算思考に

基づいて、前頁の図 2-1 に示したように、部門費集計表・部門費配分表・製造部門費配賦表などを利用して行なう部門費計算を通じて、一定の指図書番号別の製品に結びつけ、これを当該製品を代表する各指図書番号別の「個別原価計算表」の製造間接費欄に記入するといった具合にして関連づけられる。このようにして、個別原価計算では、特定製造指図書に付された指図書番号が、原価と製品とを結びつける橋渡しの役割、つまり給付関連性の機能を果たすことになる。

2. 継続製造指図書と給付関連性の機能

継続製造指図書は、総合原価計算が実施されているような生産形態のところで発行せられる。総合原価計算の特徴は、すでに第 1 節で説明したように、製品の単位原価が、一定期間の完成品原価総額をその期の完成品総数量で除して算定されるいわゆる分割計算法が適用されるところにある。そこで、この計算法のもとでは、完成品原価と完成品数量とが、恒常的に同一期間に帰属しておれば足りるのである。したがって、この総合原価計算法では、計算法の性格上、発生原価を指図書別に区分・集計する必要はない。そこで、発生原価を継続指図書別（例えば、No10-1、10-2、10-3、……）^{注 6)} に区分・集計するという説明は、むしろ総合原価計算法の特徴を明らかにする上からは不適切であるといわれてきた。

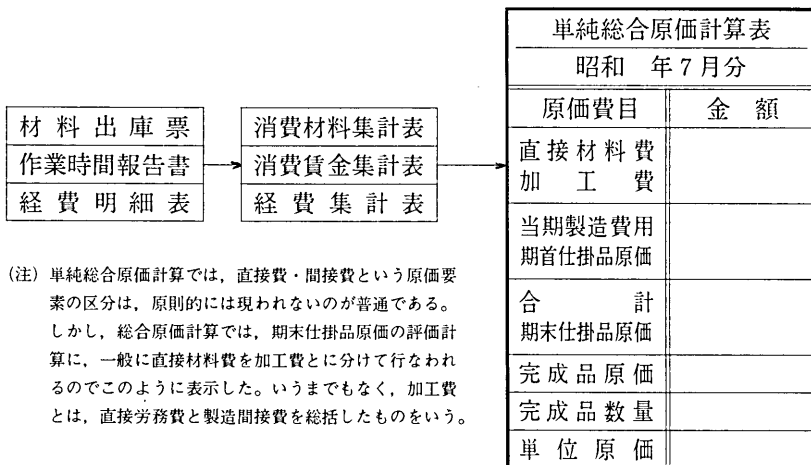
確かに、総合原価計算法の特徴からすれば、一般論的には全くその通りである。そこで、こうした点も踏えて、以下総合原価計算法が適用される基本的な 2 つの生産形態である単一製品生産形態と組別生産形態のもとでの継続製造指図書と給付関連性の機能との関係について、具体的にみることにする。

- イ) 単純総合原価計算法における継続指図書と給付関連性の機能： 単純総合原価計算は、本来的には、仕掛品が時間的に間断なく加工されるようないわゆる単一製品生産形態ないし単種大量生産工場（例えば、ビール・製粉・その他の工場）で適用される。こうした単純総合原価計

注 6) ここで、No10は、そこで生産されている製品を代表する番号を示し、1、2、3……という番号は、それぞれ継続して発行される各指図書を区画ないし識別する番号を示す。

算法では、前頁の総合原価計算法の特徴の説明からも明らかなように、原則的には、原価要素を直接費と間接費とに区分する必要はなく、原価要素の形態別分類にしたがって、次掲の図2-2に示すように、材料費については消費材料集計表に、労務費については消費賃金集計表に、経費についてはこれを経費支払表・経費測定表・経費月割表・経費発生表などを利用して経費集計表に、それぞれ分類表示し、計算期末にまとめて原価計算表に記載される。

図 2-2



(注) 単純総合原価計算では、直接費・間接費という原価要素の区分は、原則的には現われないのが普通である。しかし、総合原価計算では、期末仕掛品原価の評価計算に、一般に直接材料費を加工費とに分けて行なわれるのでこのように表示した。いうまでもなく、加工費とは、直接労務費と製造間接費を総括したものをいう。

このようにして、この単純総合原価計算法では、期間区画(1ヵ月または恒常的一定期間)に基づいて、「期間製品」(Periodenleistung)と「期間原価」(Periodenkosten)とが関連づけられる。したがって、この計算法のもとの継続指図書は、機能的には原価実践面では全く名存実亡で、給付関連性の機能を果たしていないことになる。だが、これが、次のような経営事情のもとでは、いささかその性格を異にしてくる。

- (1) 生産計画(Leistungsprogramm)または製造高予算(製造高予算数量＝販売予算数量＋所与期末在高数量－期首在庫数量)に基づいて計画的に製

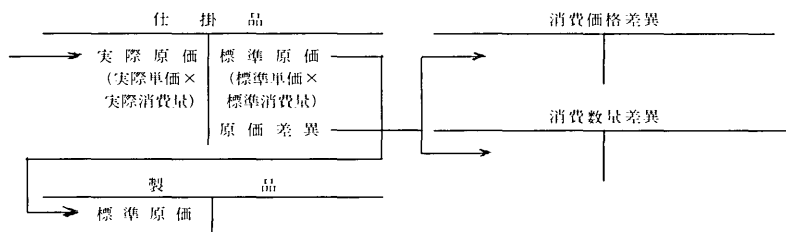
品の指定数量が指示されている場合（形式的には、ロット別生産形態の性格をもつことになる）。

- (2) また、こうした工場に、原価管理目的のために、アウトプット法^{注7)}（output method）またはパーシャル・プラン（partial plan）の標準原価計算が採用されている場合。

こうした場合には、この単純総合原価計算法のもとでも、当該指示量を対象に、発生原価実績を継続指図書別に集計することが必要となる。したがって、ここでの原価集計には、各継続指図書番号が、原価要素を当該指示数量の「期間給付」と関連づける1つの指標となり、形式的（原価実務的）には給付関連性の機能を果たすことになる。

- ロ) 組別総合原価計算における継続指図書と給付関連性の機能： 組別総合原価計算では、単純総合原価計算の場合とは違って、各組製品別にそれぞれ継続製造指図書が発行され、一定の「期間区画」の発生原価が各組別製品を対象に組直接費と組間接費とに分けられ、組直接費は各組製品に直課し、組間接費は一定の配賦基準に基づいて各組製品に配賦される。これまで組別総合原価計算法の性格的特徴を強調するために、この計算法のもとでは、原価要素は、個別原価計算法の場合とは違って、組別に発行される組別継続指図書番号を指標として区分

注7) アウトプット法は、一般に、例えば生産計画はあっても生産ロットに区別する必要があるか、あるいは区別しにくい単種大量生産形態の企業に適用される。この計算法のもとでの製品の標準原価は、一定の「期間区画」の製品の生産量に、標準原価カードに記載されている標準単位原価を掛けて算出される。したがって、ここでは、出来高が基礎となる。この勘定記入関係を図示すれば、次のようになる。



$$\text{消費価格差異} = \text{実際消費量} \times (\text{標準単位原価} - \text{実際単位原価})$$

$$\text{消費数量差異} = \text{標準価格} \times (\text{標準消費量} - \text{実際消費量})$$

- ・集計するのではなく、一定の「期間区画」の組別製品を対象に区分
- ・集計が行なわれると説明してきた。

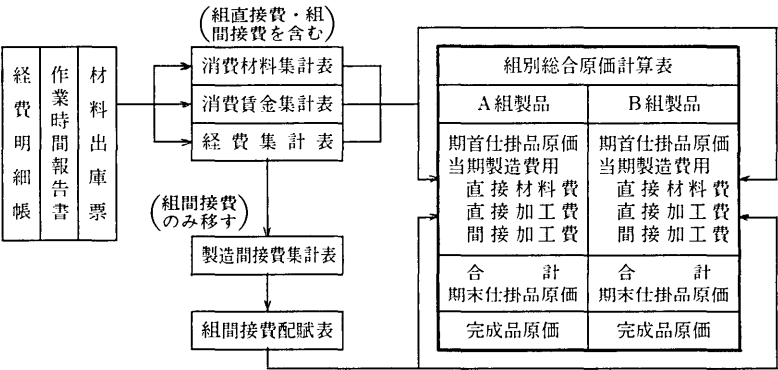
だが、総合原価計算^{注8)}とか、個別原価計算とかいう名称は、コジオール教授も指摘されるように、必ずしも両計算形態の本質的相違を明確に特徴づけているとはいえない。組別総合原価計算（付加計算法と分割計算法との混合形態）の場合は、特にそうである。両計算形態の名称は、多くのドイツの原価計算学者によって指摘されてきたように、実務ないし実践上から発達してきた原価計算の手続き上の特徴にしたがって区分された概念で、計算内容的には生産計画（Produktions-Programm）とか、製品種類間の異同などによって原価計算方法が変わるといった可変的性格のものである。したがって、原価計算形態と製造指図書との関係も、常に対偶の関係にあるものではない。そうした意味において、組別総合原価計算における継続指図書番号の問題も、計算法の性格的特徴を強調するあまり、これを不可逆的に認識することには問題がある。この点、末尾の追記を参照されたい。

というのは、これを原価実務の面でみると、原価計算係が、各原価要素を組別製品に区分・集計する場合、直接材料費・直接労務費・直接経費などの組直接費については、先に述べた個別原価計算における製造直接費の分類・整理の要領で、各組別製品を代表する組別の指図書番号（例えば、S-10, T-15, W-20）を手掛りに、製品組別に分類・整理し、これを消費材料集計表・消費賃金集計表・経費集計表を通じて、次頁の図2-3の組別総合原価計算表の各組別製品欄に記載する。

また、製造間接費集計表に集められた組間接費については、同じく先に述べた個別原価計算における製造間接費の配賦と同じ要領で、一定の「期間区画」の組別製品に関連づけるために、次頁の表2-1の計算例のように、一定の配賦基準（例えば、直接作業時間・機械運転時間・その他）に基づいて、各組別製品に配賦し、これを組間接費配賦表を通じて、次頁の図2-3に示すように、組別総合原価計算表の各組別製品欄に記載される。

注8）佐藤好孝訳「コジオール原価計算」千倉書房、101頁。

図 2-3



(注) 直接加工費 → 直接労務費・直接経費
間接加工費 → 直接加工費以外の製造間接費

表 2-1

組間接費配賦表

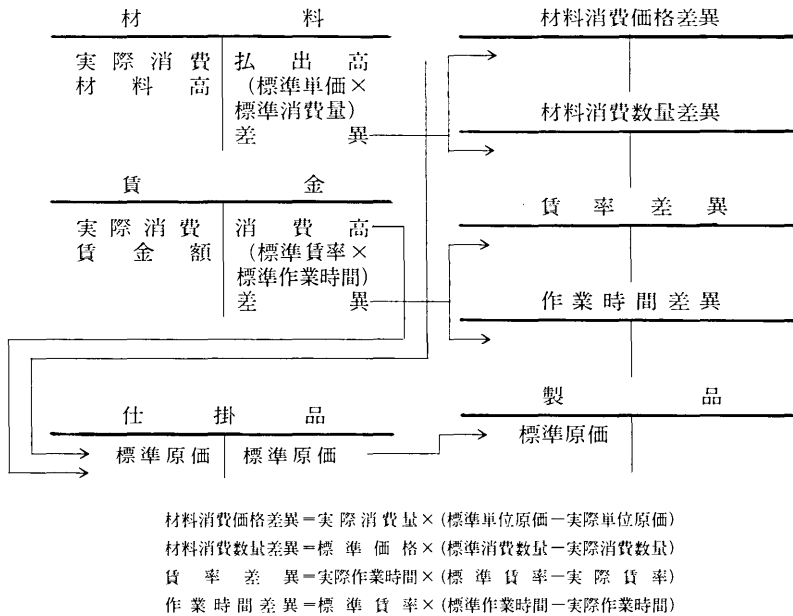
組 別 製 品	直接作業時間	配 賦 率	配 賦 額
A 組 (No. S-10)	200	100	20,000
B 組 (No. T-15)	500	100	50,000
C 組 (No. W-20)	300	100	30,000
合 計	1,000		100,000

組間接費の集計額 (↑掲の図 2-3 の製造間接費集計表の額) 100,000円
1 原価計算期間の実際直接作業時間 1,000時間
 $\frac{100,000\text{円}}{1,000} = 100\text{円}$ (直接作業 1 時間当たり配賦率)

さらに、この組別総合原価計算を採用している企業が、原価管理目的のために、次頁の図 2-4 のようなインプット法 (input method) またはシングル・プラン (single plan) の標準原価計算を導入した場合、標準原価との比較のために、一定の「期間区画」の組別製品を対象としてのみならず、各継続指図書別にも発生原価実績を集計する必要が生ずる。そうなれば、益々各組別の継続指図書番号は、実務的には、原価要素の各組別製品への集計の手

掛りとして重要な意味をもつことになる。

図 2-4



原価理論（例えば、消費原価理論・その他）の本質は、原価実務の解釈と論証から成立ち、原価実務は事実と行為（計算手続）とから成立っている。こうした場合、この組別総合原価計算において、原価計算係が原価要素を製品を代表する原価計算表に区分・集計する行為（計算手続）に、各組別の継続指図書番号が現実にその手掛りとして使用されているという「事実」からみて、実質的には組別総合原価計算における継続指図書は、給付関連性の機能を果たしていると解釈した方がより現実的で妥当であるといえる。

II 製造指図書の原価管理の機能

特定製造指図書にしても、継続製造指図書にしても、一般にその発行に当って、これらの製造指図書の命令内容を具体的に裏付けるために、材料明細

表 (bill of material) ・作業手順表 (route card) などのいわゆる仕様書 (specifications) という付属明細書が添付される。ここに製造指図書の原価管理機能とは、これらの付属明細書類としての仕様書が、企業の製造活動において消費される財貨ならびに用役の管理に役立つことをいう。

材料明細表には、その製造指図書によって代表される製品の製造に必要な材料の種類・品質・型・規格などことこまかく記載され、また達成可能な歩留^{注9)}りに基づいて決定される標準消費量・消費場所などが指示される。いま、仮に、例えば、注文によって家屋が建築されているとする。そうした場合、当該製造指図書の材料明細表に指示されている屋根瓦の枚数が、100枚であったとする。ところが、それにもかかわらず、実際には105枚使用されたことになっている。そこで、どうして標準指示数量と実際との間に5枚という差異が生じたかを調査する。調査結果、その原因が、職人の不注意から破損したものだと判明したならば、次の作業ではこうしたことのない様に管理するなどが、この一例である。

次に、作業手順表には、当該製造指図書に基づいて行なわれる作業または製品の製造に必要な作業内容・作業方法・作業手順ならびに製造技術上最も合理的と考えられる作業区分・標準作業時間・段取時間などがことこまかく指示される。こうした場合、例えば、当該製造指図書に添付された作業手順表に指示されている家屋の棟上げの標準作業時間が、5時間であったとする。ところが、それにもかかわらず、実際には、6時間が消費されたことになっている。そこで、どうして標準作業時間と実際との間に1時間という差異が発生したかについて調査する。調査結果、その原因が、作業方法・作業手順のまずきからきていることが判明したならば、次の作業でこうした事が起らない様に、生産管理部で検討し改善し管理するなどが、いま1つの例である。

注9) 歩留りは、次の計算式によって求められる。

$$\frac{\text{主要原材料投入量} - \text{減損量}}{\text{主要原材料投入量}} = \text{歩留り}$$

歩留りは、原材料の良し悪し、機械設備の精度、技術の程度とも密接な関係をもっている。だが、そうした条件も踏えて、歩留り率を向上させることは、原価引下げに極めて重要である。

このようにみてくるとき、ここにいう製造指図書の原価管理機能とは、当該作業または製品の製造に当って、そこで発生する原価要素である材料・労働用益の消費数量の管理、つまり物量管理 (physical control) に役立つということである。

【追記】

ケルン学派 (Kölner Schule) の学者のいうように、その原価計算が、個別原価計算に属するか、それとも総合原価計算形態の原価計算に属するかの区別は、その中間過程の計算手続きにあるのではなくて、製品の単位原価が、付加計算法によって算定されるか、それとも分割計算法によって算定されるかによって区別されるべきである。そうした意味では、組別総合原価計算において、原価要素が製造指図書番号を指標に集計されたとしても、総合原価計算の性格を損なうことはない。というのは、組別総合原価計算では、中間過程の計算手続きがどのようなであれ、製品の単位原価が分割計算法によって算定されるからである。